

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ (НИ ТГУ)
Юридический институт
Магистратура

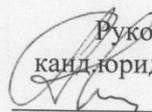
УДК 343.79

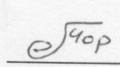
Морозов Артем Геннадьевич

АДМИНИСТРАТИВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ПРАВОНАРУШЕНИЯ
В ОБЛАСТИ НАЛОГОВ И СБОРОВ

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание степени магистра
по направлению подготовки
40.04.01 – «Юриспруденция»


Руководитель ВКР
канд.юрид.наук, доцент
Илюшин А.В.
«23» апреля 2019 г.


Автор работы
Морозов А.Г

Томск–2019

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	3
1 Понятие и особенности административной ответственности	6
1.1 Административная ответственность как вид юридической ответственности	6
1.2 Принципы и задачи административной ответственности	9
2 Общая характеристика административной ответственности за правонарушения в области налогов и сборов	12
2.1 Понятие и особенности административной ответственности за правонарушения в области налогов и сборов	12
2.2 Состав и виды административного правонарушения в области налогов и сборов	24
2.3 Основания административной ответственности за правонарушения в области налогов и сборов	37
3 Особенности производства по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов	42
3.1 Субъекты реализации административной ответственности за правонарушения в области налогов и сборов	42
3.2 Содержание производства по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов	52
Заключение	61
Список использованных источников и литературы	64

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования обусловлена высокой ролью административной ответственности в регулировании самых различных общественных отношений. Данному виду юридической ответственности присущи качества, которые позволяют использовать юридические инструменты с большей гибкостью, а также предоставляют возможность оперативно защищать публичные интересы. Эти и другие качества определяют использование административной ответственности в правовом регулировании самых различных сфер общественной жизни. Отношения в области налогов и сборов не являются исключением. Конституция Российской Федерации провозглашает обязанность платить законно установленные налоги и сборы¹. В целом налоговая система имеет большое значение для страны, поскольку ее состояние отражает не только финансовое благополучие государства, но и жизнь всех слоев населения независимо от их возраста и социального статуса.

Тем не менее, количество правонарушений, которые совершаются в данной сфере общественной жизни, является достаточно весомым и предпосылок к его снижению в настоящее время, нет. В такой ситуации необходимо продуманное использование административной ответственности в области налогов и сборов, поскольку это является важным фактором в регулировании общественных отношений в финансово – экономической сфере.

Применение административной ответственности в области налогов и сборов на сегодняшний день далеко от уровня, который необходим для удовлетворения государственных и общественных интересов. Виной такого положения является несовершенство правоприменительной практики, а также неполнота нормативно – правового регулирования.

¹ Конституция Российской Федерации 12.12.1993 [Электронный ресурс] : принята всенар. голосованием 12 дек. 1993 г. (в ред. от 21.07.2014) // КонсультантПлюс : справ.правовая система. Электрон.дан. М., 2019. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том.гос. ун-та.

Теоретическую основу исследования составили работы ведущих российских теоретиков права, таких как: С.Н. Братуся, М.М. Агархова, М.Д. Шаргородского, Е.А. Агеевой, Е.Ю. Грачевой, С.С. Алексеева, Б.Т. Базылева, О.С. Иоффе, В.Н. Кудрявцева, В.В. Лазарева, О.О. Лейста, Н.С. Малеина, И.С. Самощенко, специалистов по финансовому и налоговому праву, а также экономической науки: О.Н. Горуповой, Э.Д. Соколоной.

Нормативную основу исследования составляют конституционное, налоговое, административное законодательство.

Объектом исследования является комплекс общественных отношений, складывающихся в связи с реализацией административной ответственности за правонарушения в области налогов и сборов.

Предметом исследования является административно – правовое регулирование данных отношений, а также практическая деятельность субъектов.

Целью исследования является комплексный анализ административной ответственности за правонарушения в области налогов и сборов.

Указанная цель достигается решением следующих **задач**:

- Исследование правовой природы административной ответственности за правонарушения в области налогов и сборов;
- Выявление на основе анализа научной литературы и законодательства характерных черт административной ответственности за правонарушения в области налогов и сборов;
- Исследование оснований административной ответственности в области налогов и сборов;
- Раскрытие состава административного правонарушения за правонарушения в области налогов и сборов;
- Изучение правоприменительной деятельности государственных органов.

Методологическую основу исследования составляют диалектический метод научного познания, системный подход и анализ. Беря во внимание сложность рассматриваемой проблемы, в данном исследовании использовались различные специальные методы исследования: системно – функциональный анализ; статистический; социологический. Изучена практика деятельности налоговых органов и специальная литература по теории права и государства, административному праву и иным отраслям российского права.

Выбор конкретных методов познания определялся в зависимости от задач, стоящих на каждом из этапов исследования. Общая совокупность использованных методов обеспечила внутреннее единство, достоверность, точность и полноту исследования.

Проведенное исследование позволило сформулировать ряд предложений по совершенствованию законодательства об административной ответственности в области налогов и сборов.

1 Понятие и особенности административной ответственности

1.1 Административная ответственность как вид юридической ответственности

Административная ответственность – это сопряженное с официальной отрицательной оценкой положение виновного, определяемое претерпеванием им отрицательных административно – правовых последствий за совершенное им административное правонарушение.

Юридическая ответственность - это сопряженное с официальной отрицательной оценкой положение виновного, определяемое претерпеванием им отрицательных правовых последствий за совершенное им правонарушение.

Юридическая ответственность характеризуется следующими основными признаками:

1. опирается на государственное принуждение;
2. применение санкций правовых норм;
3. наступает за совершение правонарушения и связана с осуждением со стороны государства и общества;
4. влечет отрицательные последствия для правонарушителя;
5. воплощается в процессуальной форме;
6. административная ответственность обеспечивается посредством публичных санкций, административных наказаний и мер административного пресечения;
7. юридическая ответственность – это причинная связь между деянием и наступившими последствиями².

В целом, административная ответственность содержит в себе все общие признаки присущие юридической ответственности, но для того, чтобы более полно раскрыть данное понятие, необходимо обратиться к ее специфическим признакам:

² Сорокин В.Д. Комментарий избранных мест Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях. // Юридическая мысль. 2002. № 4(10).С.27.

1. «Административная ответственность урегулирована нормами административного права, содержащимися в федеральных законах и законах субъектов Российской Федерации. Нормы административной ответственности образуют самостоятельный институт административного права»³. Ст. 1.1 КоАП РФ устанавливает, что «законодательство об административных правонарушениях состоит из настоящего Кодекса и принимаемых в соответствии с ним законов субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях»⁴;

2. Административное правонарушение, т.е. противоправное деяние, которое предусмотрено нормами КоАП РФ, выступает основанием применения административной ответственности;

3. Когда речь идет об административной ответственности, то к виновным лицам применяются меры административного наказания;

4. Состав лиц, привлекаемых к административной ответственности, отличает ее от других видов юридической ответственности. Согласно нормам КоАП РФ к административной ответственности привлекаются как юридические, так и физические лица;

5. Одной из особенностей административной ответственности выступает достаточно широкий круг лиц, которые имеют право накладывать административные наказания;

6. Административно – процессуальные нормы регулируют порядок привлечения к административной ответственности⁵;

7. Практически все меры административной ответственности, так или иначе, пересекаются. Например, временный запрет деятельности,

³ Алехин А. П., Кармолицкий А. А., Козлов Ю. М. Административное право Российской Федерации: Учебник. — М.: ИКД "Зерцало-М". 2003. — с. 163

⁴ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях [Электронный ресурс]: федер. закон от 30.12.2001 N 195-ФЗ (ред. от 23.04.2019) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Электрон. дан. М., 2019. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

⁵ Бахрах Д. Н., Россинский Б.В., Стариков Ю. Н. Административное право: Учебник для вузов. – 2 – е изд., изм. и доп. – М.: Норма, 2005. С. 517.

помимо того, что пресекает правонарушения, так еще и предупреждает наступление последствий;

8. Через институт административной ответственности реализуются нормы различных отраслей права (административного, трудового, финансового, налогового и других). На основании этого можно сделать вывод, что круг актов, которые имеют отношение к административной ответственности, достаточно обширен;

9. Административная ответственность, с точки зрения процедуры применения, является более простой и быстрой, чем процедура, предусмотренная уголовным процессом. Социальные условия, которые сложились в обществе, определили потребность оперативно реагировать на нарушения норм административного законодательства. Это повлекло за собой создание относительно простой, непродолжительной и более экономной процедуры привлечения к административной ответственности.

Таким образом, административная ответственность обладает рядом особенностей, которые отличают ее от других видов юридической ответственности. Но, следует отметить, что «основная особенность административной ответственности состоит в том, что ее основанием является административное правонарушение, а мерами – административные наказания»⁶.

⁶ Студеникина М. С. Что такое административная ответственность?. М., 1990. С. 27.

1.2 Принципы и задачи административной ответственности

Кодекс РФ об административных правонарушениях содержит перечень принципов административной ответственности. В настоящее время в законодательстве и юридической литературе выделяются следующие принципы:

Принцип равенства перед законом. Данный принцип, по своей сути, является отражением общеправового принципа формально юридического равенства всех перед законом и судом, который закреплен в ст. 19 Конституции РФ. Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях, а именно статьей 1.4 установлено, что лица, совершившие административные правонарушения, равны перед законом.

Принцип презумпции невиновности. Является одним из основных принципов справедливого судопроизводства и других процедур привлечения к ответственности. Конституция РФ провозглашает, что любой обвиняемый в совершении преступления считается невиновным до тех пор, пока его виновность не будет доказана⁷. В свою очередь, КоАП РФ, а именно ст. 1.5 закрепляет «лицо подлежит административной ответственности только за те административные правонарушения, в отношении которых установлена его вина. Лицо, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении, считается невиновным, пока его вина не будет доказана в порядке, предусмотренном КоАП РФ, и установлена вступившим в законную силу постановлением судьи, органа, должностного лица, рассмотревших дело. Лицо, привлекаемое к административной ответственности, не обязано доказывать свою невиновность, а неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к административной ответственности, толкуются в пользу этого лица».

⁷ Конституция Российской Федерации 12.12.1993 [Электронный ресурс] : принята всенар. голосованием 12 дек. 1993 г. (в ред. от 21.07.2014) // КонсультантПлюс : справ.правовая система. Электрон.дан. М., 2019. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том.гос. ун-та.

Принцип законности. Административная ответственность опирается на ряд требований, которые связаны с обеспечением законности при применении мер административного принуждения в связи с административным правонарушением. Ст. 1.6 КоАП РФ устанавливает:

- «лицо, привлекаемое к административной ответственности, не может быть подвергнуто административному наказанию и мерам обеспечения производства по делу об административном правонарушении иначе как на основаниях и в порядке, установленных законом;

- применение уполномоченными на то органом или должностным лицом административного наказания и мер обеспечения производства по делу об административном правонарушении в связи с административным правонарушением осуществляется в пределах компетенции указанных органа или должностного лица в соответствии с законом;

- при применении мер административного принуждения не допускаются решения и действия (бездействие), унижающие человеческое достоинство».

Принцип гарантированности судебной защиты. Данный принцип нашел свое закрепление в ст. 46 Конституции РФ, суть которого заключается в том, что «каждому гарантируется судебная защита его прав и свобод».

Принцип недопустимости использования доказательств, полученных с нарушением закона. Этот принцип является гарантией лиц, которые привлекаются к административной ответственности, от беззакония должностных лиц.

Принцип индивидуализации административной ответственности настаивает, чтобы при назначении административного наказания брались во внимание отличительные черты совершенного административного правонарушения, смягчающие и отягчающие обстоятельства, а также личность виновного.

Подводя итог, хотелось бы отметить тот факт, что перечень принципов административной ответственности не является закрытым.

Задачи административной ответственности находят свое отражение в КоАП РФ. Там они сформулированы в виде задач законодательства об административных правонарушениях. В соответствии с нормой ст. 1.2 КоАП РФ к ним относятся:

- защита личности;
- охрана прав и свобод человека и гражданина;
- охрана здоровья граждан и санитарно-эпидемиологического благополучия населения;
- защита общественной нравственности;
- охрана окружающей среды;
- охрана установленного порядка осуществления государственной власти;
- охрана общественного порядка и общественной безопасности;
- охрана собственности;
- защита законных экономических интересов физических и юридических лиц, общества и государства от административных правонарушений;
- предупреждение административных правонарушений.

Анализируя данные задачи можно прийти к выводу о том, что среди них преобладают задачи охранительного характера. Тем не менее, административной ответственности помимо задач охранительного характера, присущи задачи предупреждения административного правонарушения.

2 Общая характеристика административной ответственности за правонарушения в области налогов и сборов

2.1 Понятие и особенности административной ответственности за правонарушения в области налогов и сборов

Официальное определение понятия "административное правонарушение" дано в ст. 2.1 КоАП РФ, которая определяет, что «административным правонарушением признается противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое КоАП РФ или законами субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях установлена административная ответственность».

Несмотря на большое количество групп административных правонарушений, представляется возможным выделить специфические черты, которые свойственны всем административным правонарушениям без исключения. Административные правонарушения характеризуются следующими признаками:

1. Административное правонарушение – это деяние, т.е. осознанное действие или бездействие одного или нескольких лиц. Под действием следует понимать активное невыполнение обязанности, законного требования, нарушение установленного запрета. Бездействие предполагает, что субъект правонарушения не предпринял никаких действий, предписанных нормой административного права;

2. Несмотря на то, что, «давая характеристику административным правонарушениям, законодатель в КоАП РФ не называет их, в отличие от преступления, общественно опасными деяниями, многие авторы считают возможным говорить об общественной опасности административных правонарушений»⁸. Общественная опасность состоит в том, что

⁸ Административное право : учебник / Б.В. Россинский, Ю.Н. Стариков. – 4-е изд., пересмотр. и доп. – М.: Норма, 2009. С. 603.

административное правонарушение навлекает или может навлечь ущерб общественным отношениям, охраняемым законом;

3. Административное правонарушение всегда противоправно, т.е. нарушает нормы административного и других отраслей права;

4. Административное правонарушение – это деяние, совершенное физическим или юридическим лицом;

5. Присутствие вины субъекта необходимо при совершении административного правонарушения. Вина – это психическое отношение лица к деянию, а также последствиям в форме умысла или неосторожности⁹.

КоАП РФ, а именно ст. 2.2 устанавливает, что «административное правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, сознавало противоправный характер своего действия (бездействия), предвидело его вредные последствия и желало наступления таких последствий или сознательно их допускало либо относилось к ним безразлично. Административное правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, предвидело возможность наступления вредных последствий своего действия (бездействия), но без достаточных оснований самонадеянно рассчитывало на предотвращение таких последствий, либо не предвидело возможности их наступления, хотя должно было и могло их предвидеть».

В свою очередь, отсутствие вины предполагает неспособность или невозможность осознать характер и последствия совершаемого правонарушения, исключает признание деяния административным правонарушением;

5. Административное правонарушение отличает наказуемость, которая заключается в том, что административным правонарушением признается только то деяние, за совершение которого установлена административная ответственность;

⁹ Попов Л.Л. Административное право России: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: «Проспект», 2010. С. 225.

б. Административное наказание, в отличие от уголовной, не влечет судимости, однако оно влечет последствия в виде назначения административного наказания, которое длится в течение года.

Правонарушения, которые возникают в области налогов и сборов, представляют собой отдельную, имеющую определенные черты группу. Пожалуй, главной отличительной особенностью этой группы является то, что они урегулированы нормами гл. 15 КоАП РФ и налоговым законодательством.

Границы отношений, складывающиеся в области налогов и сборов определены в ст. 2 Налогового кодекса Российской Федерации: это отношения связанные с установлением, введением и взиманием налогов и сборов, а также страховых взносов в РФ; отношения возникающие по поводу обжалования актов налогового контроля, действий (бездействий) их должностных лиц; привлечение к ответственности за совершенное налоговое правонарушение; отношение образующиеся в процессе налогового контроля¹⁰.

В ст.8 НК РФ содержится определение, в соответствии с которым:

«Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципального образований.

Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и

¹⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая [Электронный ресурс] : федер. закон от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 27.12.2018 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Электрон. дан. М., 2019. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности».

При анализе данных определений можно сделать вывод о том, что налогам и сборам свойственен публичный характер, который обуславливает публично – правовой характер споров, складывающийся между субъектами.

Что касается налогового права, то его необходимо рассматривать как подотрасль финансового права. Выделение налогового права в отдельную отрасль не имеет смысла.

Отношения, связанные с уплатой таможенных платежей, регулируются таможенным законодательством, которое признается либо подотраслью административного права, либо самостоятельной комплексной отраслью права. В ст. 2 НК РФ установлено, что «к отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, а также к отношениям, возникающим в процессе осуществления контроля за уплатой таможенных платежей, обжалования актов таможенных органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности виновных лиц, законодательство о налогах и сборах не применяется, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом». Это не значит, что данные правоотношения не входят в отрасль финансового права, так как, их отраслевая принадлежность, вне всяких сомнений – это нормы финансового права, а они в свою очередь включены в законодательство о налогах и сборах и не сводятся лишь к НК РФ. После вступления в силу КоАП РФ, нормы, которые предполагали ответственность за таможенные правонарушения были убраны из ТК РФ и перенесены в гл. 16 КоАП РФ.

Следует иметь в виду, что на данный момент первой отличительной чертой административной ответственности в области налогов и сборов является то, что содержится в двух правовых актах – КоАП РФ и НК РФ.

Второй отличительной чертой является то, что основанием выступает административное и налоговое правонарушение.

Третьей отличительной чертой административной ответственности в области налогов и сборов является выражение ее в виде административного штрафа.

Четвертой отличительной чертой является особый субъектный состав.

Пятой отличительной чертой является процессуальный порядок, закрепленный в КоАП РФ и НК РФ.

Налоги и сборы являются основным источником финансового обеспечения жизнедеятельности государства. Уменьшение таких поступлений в бюджет, либо их неполное поступление, влечет за собой невыполнение, либо неэффективное выполнение государством своих внешних и внутренних функций.

Общественные отношения, складывающиеся между публичными и частными субъектами в сфере взимания налогов и сборов, изначально по своей природе конфликтны и требуют правового регулирования.

Одним из основных элементов, который характеризует общественную опасность правонарушений в области налогов и сборов, является посягательство на обязанность всех граждан уплачивать законно установленные налоги и сборы.

В российском праве наряду с уголовной и административной ответственностью существует такой своеобразный вид юридической ответственности, как налоговая ответственность.

Проблемы ответственности в области налогов и сборов являются многоаспектными, имеют межотраслевой характер и находятся под охраной различных отраслей права: финансового, административного, уголовного, таможенного и иных отраслей права. Другой причиной, объясняющей ее проблемный характер, является то, что в налоговой сфере параллельно

существуют два конкурирующих друг с другом вида ответственности: административная и налоговая.

При рассмотрении подходов к налоговой ответственности, можно сделать вывод о том, что существует два основных направления.

Приверженцы первого направления полагают, что за данные правонарушения существует только административная ответственность. Налоговую ответственность необходимо рассматривать как разновидность административной.

Приверженцы второго направления считают, что налоговая ответственность выступает вполне независимым и самостоятельным видом юридической ответственности и соотносится с административной ответственностью только как смежные правовые институты. Для подтверждения данной позиции выделяются признаки налоговой ответственности, которые полностью совпадают с признаками юридической ответственности и тем самым, подтверждают ее самостоятельность.

Выделяют следующие признаки:

1. Нормативное закрепление. Налоговая ответственность установлена Налоговым кодексом РФ;
2. Основанием налоговой ответственности является налоговое правонарушение;
3. Субъектами налоговой ответственности выступают организации и физические лица;
4. К налоговой ответственности имеют право привлекать лишь уполномоченные на то лица, либо компетентные органы.

Ученые, которые придерживаются этой позиции, считают, что речь об административной ответственности можно вести лишь при совершении административного правонарушения, предусмотренного КоАП РФ.

Эта позиция не совсем верна, так как институт ответственности за налоговые правонарушения – смешанный институт, который характеризуется

разнородностью регулируемых общественных отношений. Следовательно, при таком подходе к пониманию, данную ответственность можно отнести к любому виду юридической ответственности.

Также существует точка зрения, согласно которой «налоговая ответственность рассматривается как комплексный институт, направленный на защиту налоговых правоотношений и объединяющий в себе нормы различных отраслей права, в том числе нормы административного права»¹¹.

Такое многообразие точек зрения и их противоречивость наглядно иллюстрирует трудность к подходу такого явления как налоговая ответственность.

В данном случае необходимо провести сравнительный анализ административной и налоговой ответственности и определится с ее содержанием.

Прежде всего, следует иметь в виду что, правоотношения, складывающиеся в связи с нарушением налогового законодательства в соответствии со ст. 2 НК РФ регулируются законодательством о налогах и сборах. В настоящее время часть налоговых правонарушений признаны административными правонарушениями и содержатся в гл. 15 КоАП. Однако часть все же была оставлена в НК РФ, что в свою очередь вызывает, по мнению ученых, коллизию и необходимость исключить Раздел VI из НК РФ, расширив тем самым гл. 15 КоАП РФ.

Если проанализировать нормы НК РФ, то можно выделить следующие особенности налоговой ответственности:

1. Устанавливается нормами налогового законодательства;
2. Основанием выступает налоговое правонарушение;
3. Мерой налоговой ответственности выступает налоговая санкция в виде денежного взыскания (штрафов);

¹¹ Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Р. Пепеляева. – С. 404.

4. Порядок привлечения к налоговой ответственности регулируется НК РФ;

5. Субъектами ответственности являются как организации, так и физические лица.

На основании этих признаков можно сделать вывод, что на первый взгляд это самостоятельный вид ответственности. Однако необходимо рассмотреть отличия налоговой ответственности от административной.

Во – первых, субъектами административных правонарушений в области налогов и сборов могут быть только физические и юридические лица. В ст. 107 НК РФ указано, что субъектами налоговых правонарушений могут быть только организации и физические лица.

Во – вторых, в соответствии со ст. 106 НК РФ под налоговым правонарушением понимается – противоправное деяние, связанное с нарушением законодательства о налогах и сборах, совершенное налогоплательщиком, налоговым агентом, плательщиком страховых взносов и иным лицом, за которое установлена ответственность. В соответствии с ч.1 ст. 2.1 КоАП РФ под административным правонарушением следует понимать – противоправное действие физического или юридического лица, за которое КоАП РФ установлена административная ответственность. Существенное отличие в этих определениях лишь в том, что идет указание на разные нормативные правовые акты, устанавливающие ответственность и на специфические субъекты (налогоплательщик, плательщик страховых взносов, налоговый агент и иные лица).

В – третьих, применение налоговых санкции является мерой административной. Специфических мер Налоговых кодексом не предусмотрено. Все они сводятся к применению типичного административного наказания – штрафа.

В – четвертых, признаком использования налоговой ответственности является нарушение норм законодательства о налогах и сборах, но те же нарушения выступают признаком и административной ответственности.

Таким образом, налицо практически полное совпадение признаков налоговой и административной ответственности, что дает право сделать вывод о том, что налоговая ответственность по своей юридической природе является административной ответственностью. Объективных оснований выделения ответственности, предусмотренной Налоговым кодексом РФ, в самостоятельный институт налоговой ответственности нет.

Несмотря на присутствие официального определения налогового правонарушения, нормативного закрепления понятие «налоговая ответственность» нигде не получило. На основании этого можно сделать вывод о том, что природа данной ответственности на законодательном уровне не определена.

Из анализа ст. 106 НК следует, что основанием наступления налоговой ответственности является совершение налогового правонарушения. Однако, как справедливо указывает Т.А. Гусева «законодатель затруднился идентифицировать природу ответственности, вследствие чего возникла неопределенность (пробел) правового регулирования, требующая дополнительного толкования»¹².

Наименование нормативного акта или область деятельности человека не дает указания на вопрос о характере и виде юридической ответственности. На данный вопрос ответ дает характер и вид самого правоотношения¹³.

Мы придерживаемся позиции, согласно которой налоговую ответственность необходимо рассматривать в качестве неотделимой части административной ответственности. И использование термина «налоговая

¹² Гусева Т.А. Проблемы совершенствования механизма налогового контроля и порядка привлечения к налоговой ответственности. – С.14.

¹³ Староверова О.В. К проблеме юридической ответственности за налоговые правонарушения // Закон и право. – 2002. - № 4. – С. 42.

ответственность» является условным и не подразумевает под собой вид юридической ответственности.

Основываясь на данном выводе, встает важный вопрос о внешней форме налогового законодательства. Данный правовой механизм необходимо отразить в сбалансированном правовом документе, который с одной стороны, позволит должностному лицу эффективно исполнять свои обязанности; проверять правильность исчисления уплаты налогов и сборов, с другой стороны позволит более правильно применять меры государственного принуждения.

Решая данный вопрос, законодатель, столкнулся с проблемой систематизации. Для выхода из такого положения необходимо было определиться с предметом кодификации. Без каких – либо сомнений предметом такой систематизации должны были выступать нормы, регулирующие процесс администрирования правоотношений в области налогов и сборов, а также обжалования актов налоговых органов, действий (бездействий) их должностных лиц.

Сложным оказался вопрос кодификации норм об ответственности за правонарушения в области налогов и сборов. Перед законодателем был выбор: издать единый кодифицированный акт или создать систему норм, которые были бы распределены по кодексам и отвечали за ответственность в области налогов и сборов.

По поводу единого кодифицированного акта высказывались разные суждения. Ученые обращали внимание на то, что необходимо объединить в рамках одного акта все нормы об административной ответственности за правонарушения в данной области. Принятие такого кодекса, по их мнению, позволит прийти к правильному и полному правовому регулированию, освобождая при этом смежные отрасли права¹⁴.

¹⁴ Севрогин В.Е. Теоретические проблемы административного проступка. Автореф. дис. ... докт. юрид. наук. – М.: Академия МВД РФ. 2013. С. 14.

Тем не менее, высказывалась и полностью противоположная точка зрения, которая предполагала сохранение норм в отраслевых кодексах.

Прецедент подобной унификации уже существует. Так, например, законодатель перенес из ТК РФ в КоАП РФ нормы об ответственности за нарушения таможенных правил.

Одним из способов унификации может выступать процесс внесения дополнений и изменений в КоАП и НК в части, упорядочивающей институт ответственности за правонарушения в области налогов и сборов – консолидировать все составы административных правонарушений в области налогов и сборов, в том числе содержащиеся в Налоговом кодексе РФ, в КоАП РФ.

Возможен иной способ унификации, заключающийся в том, чтобы наоборот перенести нормы ответственности за нарушения налогового законодательства из главы 15 КоАП РФ в главу 16 и 18 НК РФ.

Кардинальным вариантом может выступить создание отдельного кодекса о налоговых проступках. Данный кодекс должен содержать абсолютно весь перечень нарушений налогового законодательства, а также предусматривать ответственность за их совершение.

Суть данных вариантов сводится к совершенствованию налогового законодательства, путем исключения множественности разновидностей ответственности, а также ликвидация упущений юридической конструкции налогового и административного права.

Мы придерживаемся точки зрения в пользу модернизации положений КоАП РФ путем внесения дополнений и изменений в КоАП и НК в части, упорядочивающей институт ответственности за правонарушения в области налогов и сборов ¹⁵.

Основываясь на вышеизложенном можно сформулировать следующие выводы:

¹⁵ Гусева Т.А. Проблемы совершенствования механизма налогового контроля и порядка привлечения к налоговой ответственности. – С.14.

1. Административная ответственность за правонарушения в области налогов и сборов является видом юридической ответственности и обладает всеми признаками, которые присущи юридической ответственности в целом;

2. Налоговую ответственность необходимо рассматривать как разновидность административной ответственности в области налогов и сборов;

3. Законодатель не установил в КоАП исчерпывающий перечень административных правонарушений в области налогов и сборов. В этой связи необходимо внести изменения и дополнения в КоАП и НК, которые направлены на формирование единого института административной ответственности за правонарушения в области налогов и сборов.

2.2 Состав и виды административного правонарушения в области налогов и сборов

Не каждое деяние, содержащее признаки административного правонарушения, является административным правонарушением. Это объясняется тем, что отсутствие в конкретном проступке состава административного правонарушения делает не возможным привлечение лица, его совершившего, к административной ответственности.

«Под составом административного правонарушения следует понимать установленную правом совокупность признаков, при наличии которых конкретное деяние становится административным правонарушением. Наличие состава административного правонарушения в том или ином деянии служит единственным основанием наступления административной ответственности за его совершение»¹⁶.

Состав административного правонарушения – это совокупность элементов, каждый из которых несет в себе определенный комплекс признаков, такие как: объект, объективная сторона, субъект, субъективная сторона. Данные элементы показывают то, какие условия необходимы, чтобы санкция соответствующей нормы вступала в действие. Отсутствие хотя бы одного из них приводит к отсутствию состава в целом.

Объект административного правонарушения – общественные отношения, за посягательство на которые установлена административная ответственность. В свою очередь, некоторые авторы подразделяют объекты правонарушения на общий объект, родовой объект и непосредственный объект. При этом под общим объектом понимается вся совокупность общественных отношений, за нарушения которых устанавливается административная ответственность, т.е. все объекты правонарушений, предусмотренные КоАП и законодательными актами субъектов Российской Федерации об административной ответственности. В качестве родового

¹⁶ Административное право : учебник / Б.В. Россинский, Ю.Н. Стариков. – 4-е изд., пересмотр. и доп. – М.: Норма, 2009. С. 611.

объекта выступают общественные отношения, объединенные Кодексом РФ об административных правонарушениях в главы, это отношения, нарушаемые при совершении конкретного административного проступка. Объект непосредственный конкретизируется применительно к конкретным статьям КоАП РФ.

Говоря о составе административного правонарушения, необходимо отличать объект правонарушения от предмета правонарушения. Предмет правонарушения – определенный объект материального мира, в отношении которого, совершено правонарушение.

Применительно к административным правонарушениям в области налогов и сборов, общим объектом выступают общественные отношения, урегулированные нормами различных отраслей права, а именно конституционного, финансового, налогового и рядом других, но охраняемые и защищаемые мерами административной ответственности. Родовым объектом будут выступать общественные отношения в области налогов и сборов. Видовой объект посягательства административных правонарушений в области налогов и сборов, возможно, определить лишь путем анализа статей предусматривающие ответственность за правонарушения в этой сфере.

Рассматривая данный вопрос в первую очередь необходимо определить круг правонарушений, которые относятся к области налогов и сборов. Это сделать довольно проблематично, так как во – первых, гл. 15 КоАП РФ помимо правонарушений в области налогов и сборов включает в себя правонарушения в таких областях как: финансовой, рынка ценных бумаг, страхования. Во – вторых, часть составов правонарушений в области налогов и сборов находит свое отражение и в НК РФ, а эти правонарушения, как было показано ранее, необходимо рассматривать в качестве административных правонарушений. В – третьих, помимо гл. 15 КоАП РФ составы административных правонарушений в области налогов и сборов

могут быть обнаружены в других главах КоАП РФ. Тем не менее, главным фактором, который позволяет отнести то или иное правонарушение к области налогов и сборов является объект посягательства – общественные отношения, возникающие в связи с уплатой и принудительным взысканием налогов и сборов. Беря во внимание данное положение, определим видовой объект путем анализ статей.

Ст. 15.1 КоАП РФ предусматривает ответственность за «нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций, а также нарушение требований об использовании специальных банковских счетов». Объектом данного правонарушения выступают отношения, складывающиеся в области организации наличного денежного обращения в РФ.

Ст. 15.3 КоАП РФ предусматривает ответственность за «нарушение срока постановки на учет в налоговом органе». Часть 1 и 2 дает возможность определить объект данного правонарушения – отношения по поводу формирования данных о налогоплательщике, плательщике страховых взносов. Тот же объект предусмотрен ст. 116 НК РФ.

Ст. 15.4 КоАП РФ предусматривает ответственность за «нарушения срока представления сведений об открытии и о закрытии счета в банке или иной кредитной организации». Объектом данного административного правонарушения являются такие отношения как – отношения в связи с учетом налогоплательщика; отношения по поводу осуществления налогового контроля.

Ст. 15.5 КоАП РФ предусматривает ответственность за «нарушение сроков представления налоговой декларации (расчета по страховым взносам)». Объект данного правонарушения – отношения связанные с исполнением обязанности по уплате обязательных платежей. Тот же объект предусмотрен ст. 119 НК РФ.

Ст. 15.6 КоАП РФ предусматривает ответственность за «не предоставление (несообщение) сведений, необходимых для осуществления налогового контроля». Формулировка данной статьи дает возможность определить объект данного правонарушения – отношения в области выполнения налоговыми органами такой функции как налоговый контроль. Тот же объект предусмотрен ст. 126, 129.1, 135.1 НК РФ.

Среди правонарушений в области налогов и сборов, ст. 15.5 и 15.6 КоАП РФ являются более распространенными правонарушениями в данной области. В таблице 1 представлены данные, содержащие сведения о количестве правонарушений, совершенных на территории Томской области по ст. 15.5 и 15.6 КоАП РФ в период с 2016 по 2018 год.

Таблица 1

Статья КоАП РФ	2016 год	2017 год	2018 год
15.5	422	470	243
15.6	388	561	200

Ст. 15.7 КоАП РФ предусматривает ответственность за «нарушение порядка открытия счета налогоплательщика». Объектом данного административного правонарушения являются – отношения, складывающиеся по причине исполнением или неисполнения банками и иными кредитными организациями обязанностей при открытии счетов организаций и индивидуальных предпринимателей. Тот же объект предусмотрен ст. 132 НК РФ.

Ст. 15.8 КоАП РФ предусматривает ответственность за «нарушение банком или иной кредитной организацией срока исполнения поручения о перечислении налога (сбора), страхового взноса, пеней, штрафа». Объектом данного правонарушения – отношения, образующиеся в связи с исполнением

банком обязанности по перечислению обязательных платежей в бюджетную систему. Тот же объект предусмотрен ст. 133 НК РФ.

Ст. 15.9 КоАП РФ предусматривает ответственность за «неисполнение банком решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страхового взноса или налогового агента». Объектом данного правонарушения – отношения, связанные с исполнением решений налоговых органов банками и иными кредитными организациями. Тот же объект предусмотрен ст. 134 НК РФ.

Ст. 15.11 КоАП РФ предусматривает ответственность за «грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерскому (финансовой) отчетности». С одной точки зрения отношения по поводу бухгалтерского учета не могут относиться к налогам, но это ошибочная точка зрения. Объектом бухгалтерского учета выступают данные о доходах и расходах, которые в свою очередь являются необходимым основанием для правильного исчисления и уплаты налогов, а также для выполнения налоговыми органами такой функции как налоговый контроль. Таким образом, объектом данной статьи являются - отношения по поводу исполнения обязанности по ведению бухгалтерского учета и предоставление такой отчетности налоговым органам. Тот же объект предусмотрен ст. 120 НК РФ.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод о том, что объект посягательства административных правонарушений, предусмотренных КоАП РФ и НК РФ, в рассмотренных правонарушениях совпадает, что иной раз подтверждает тот факт, что налоговую ответственность необходимо рассматривать в качестве административной.

Административная ответственность за правонарушения в области налогов и сборов предусмотрена и другими статьями КоАП РФ.

Так, одно из административных правонарушений в данной сфере предусмотрено ст. 14.5 КоАП РФ – «Продажа товаров, выполнение работ

либо оказание услуг при отсутствии установленной информации либо неприменение в установленных федеральными законами случаях контрольно-кассовой техники». В таблице 2 представлены данные, содержащие сведения о количестве правонарушений, совершенных на территории Томской области по ч. 2 ст. 14.5 КоАП РФ в период с 2016 по 2018 год.

Таблица 2

2016 год			2017 год			2018 год		
Юридические лица	Должностные лица	Физические лица	Юридические лица	Должностные лица	Физические лица	Юридические лица	Должностные лица	Физические лица
27	127	0	24	166	0	53	131	0

На основании данной таблицы можно сделать вывод о том, что показатели из года в год держатся на одном уровне.

Согласно статистической отчетности, предоставленной налоговым органом, по вышеперечисленным статьям за 2016 год на территории Томской области было совершено в совокупности 3487 правонарушений. За 2017 год зафиксировано 2904 нарушения. Согласно данным за 2018 год, 3489 правонарушений.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что тенденции к снижению административных правонарушений в области налогов и сборов не наблюдается. Это доказывает, что существуют проблемы в регулировании данных общественных отношений.

НК РФ в свою очередь содержит ряд самостоятельных составов правонарушения. Так, например, ст. 122 НК РФ предусматривает ответственность за неуплату или неполную уплату суммы налога. Объектом

данного правонарушения являются общественные отношения, складывающиеся по поводу уплаты налогов. Объектом правонарушений, предусмотренных ст. 125, 128, 129 НК РФ, выступают отношения, складывающиеся по поводу исполнения требований органа, осуществляющего государственный контроль. Непосредственный объект ст. 125 НК РФ – отношения по поводу владения, пользования и распоряжения имуществом, на которое наложен арест налоговым органом; ст. 128 НК РФ – по поводу исполнения участником процесса в качестве свидетеля своих обязанностей; ст. 129 НК РФ – по поводу исполнения экспертом, переводчиком и специалистом своих обязанностей предусмотренные законом. Стоит обратить внимание, что объект ст. 128 НК РФ полностью совпадает с объектом правонарушения, предусмотренного ст. 17.9 КоАП РФ. Объект статьи 129 НК РФ совпадает с объектом ст. 19.26 КоАП РФ и, соответственно в статьях 125 НК РФ и 17.7 КоАП РФ также полное совпадение объектов.

Второй элемент административного правонарушения, который входит в состав правонарушения, является объективная сторона, под которой понимается – совокупность признаков, предусмотренная нормами права, характеризующая внешнее проявление правонарушения¹⁷, она характеризует конкретное деяние, его последствия, причинную связь между ними. В данном случае мы можем говорить о средстве, времени, месте, способе совершения деяния, его повторности, неоднократности, злостности, систематичности, а также о других обстоятельствах.

Применительно к административным правонарушениям в области налогов и сборов объективная сторона представляет собой «совокупность признаков противоправных деяний, предусмотренных нормам права и характеризующих внешнее отражение (проявление) правонарушений в

¹⁷ Административное право : учебник / Б.В. Россинский, Ю.Н. Стариков. – 4-е изд., пересмотр. и доп. – М.: Норма, 2009. С. 612.

действительности»¹⁸. Выражается как в действии, так и в бездействии субъекта. Так, например, объективная сторона правонарушения предусмотренного ст. 15.6 КоАП РФ может, выражается как в действии (представление сведений в неполном объеме или в искаженном виде) так и в бездействии (непредставление сведений).

Приведем пример бездействия из судебной практики.

При проверке кафе «Дружба», установлено, что была совершена продажа на сумму 111 рублей 00 коп. трех бутылок воды. При этом контрольно – кассовая техника не использовалась, чек не отбит и не выдан. По требованию покупателя не выдан документ, подтверждающий данную операцию.

Данное правонарушение предусмотрено ч. 2 ст. 14.5 КоАП РФ.

Начальник ИФНС России по г. Томску рассмотрев протокол об административном правонарушении и приложенные к нему документы, изучив все обстоятельства по делу, постановил: наложить на ИП Иванова А. А. административный штраф в размере 3000 рублей.

Теперь остановимся на рассмотрении признаков, которые характеризуют внешнее проявление совершаемого правонарушения.

Признак времени совершения правонарушения в области налогов и сборов имеет значение лишь при условии бездействия со стороны субъекта правонарушения. В данном случае речь идет о заранее установленном законом сроке, по истечению которого, бездействие будет являться правонарушением. Так, например, ч. 1 ст. 15.6 КоАП устанавливает ответственность налогоплательщика при условии, если им не будут предоставлены в срок документы и сведения, необходимые для осуществления контроля.

Признак места совершения административного правонарушения в области налогов и сборов для квалификации значения не имеет.

¹⁸ Налоговое право России: Учебник для вузов. / Отв. ред. Ю.А. Крохина. – С. 352

Признак повторности КоАП РФ учитывает в качестве обстоятельства, отягчающего административную ответственность. В тоже время НК РФ, устанавливает, что повторность должна учитываться при назначении наказания. В пример можно привести ч. 4 ст. 114 НК РФ, которая устанавливает, что при наличии обстоятельства, предусмотренного п. 2 ст. 112 НК РФ (повторность), размер штрафа увеличивается на 100 процентов.

Субъектом административного правонарушения является физическое или юридическое лицо, которое совершило административное правонарушение. Ст. 2.4, 2.5 и 2.6 дополняют перечень субъектов тремя специальными субъектами - должностное лицо, военнослужащий и иные лица, на которых распространяется действие дисциплинарных уставов и иностранные лица (иностранцы граждане, лица без гражданства и иностранные юридические лица)

Субъектом административного правонарушения является лицо, достигшее к моменту совершения правонарушения шестнадцати летнего возраста и не признанное судом невменяемым. Следует отметить, что в законодательстве существует классификация субъектов:

- 1) субъекты общие – любые вменяемые лица, достигшие 16 лет;
- 2) специальные субъекты – обладает соответствующим специальным административно-правовым статусом;
- 3) особые субъекты – военнослужащие и иные лица, на которых распространяется действие дисциплинарных уставов и специальных положений о службе¹⁹.

Существует необходимость различать субъекты административной ответственности и административного правонарушения, так как не во всех случаях субъектов административного правонарушения можно привлечь к административной ответственности. Например, военнослужащие, которые за административные правонарушения, как правило, подлежат дисциплинарной

¹⁹ Административное право : учебник / Б.В. Россинский, Ю.Н. Стариков. – 4-е изд., пересмотр. и доп. – М.: Норма, 2009. С. 617.

ответственности. Таким образом, можно сделать вывод о том, что не во всех случаях круг субъектов административного правонарушения совпадает с кругом субъектов административной ответственности.

Субъектами административного правонарушения в области налогов и сборов, согласно КоАП РФ, могут быть должностные лица, физические и юридические лица.

Вопрос о должностном лице является дискуссионным в административном праве. Это обусловлено тем, что в УК РФ и КоАП РФ понятия должностного лица не совпадают. На основании этого необходимо более подробно остановиться на вопросе о понятии должностного лица.

Под должностным лицом, согласно примечанию к ст. 2.4 КоАП РФ следует понимать «лицо, постоянно, временно или в соответствии со специальными полномочиями осуществляющее функции представителя власти, то есть наделенное в установленном законом порядке распорядительными полномочиями в отношении лиц, не находящихся в служебной зависимости от него, а равно лицо, выполняющее организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции в государственных органах, органах местного самоуправления, государственных и муниципальных организациях, а также в Вооруженных Силах Российской Федерации, других войсках и воинских формированиях Российской Федерации».

Беря во внимание данное определение можно прийти к следующим выводам:

1. «гражданин Российской Федерации;
2. занимает должность в государственных органах и (или) органах местного самоуправления, в государственных и муниципальных организациях;
3. реализует властные полномочия, представляет государство и муниципальные образования;

4. имеет, как и все государственные и муниципальные служащие, права и обязанности, ограничения и запреты по службе;

5. применяет в предусмотренном законом случаях меры принуждения».²⁰

Правовой статус должностного лица определяется Конституцией РФ, Федеральными законами и другими нормативно правовыми актами.

Применительно к области налогов и сборов, должностным лицом является субъект, наделенный полномочиями, а также выполняющий определенные функции и обязанности в данной сфере общественной жизни.

НК РФ пошел по другому пути. В статьях гл. 16 НК РФ в качестве субъекта выступает налогоплательщик (ст. 116 НК РФ), организация или индивидуальный предприниматель (ст. 126 НК РФ), налоговый агент (ст. 123 НК РФ). Субъектом правонарушения, которые содержатся в статьях гл. 18 НК РФ выступают банки (коммерческие банки, кредитные организации имеющие лицензию ЦБ РФ).

Четвертым элементом, который выступает неотъемлемой частью состава административного правонарушения, является – субъективная сторона. Под субъективной стороной понимается психическое отношение субъекта правонарушения к тем действиям или бездействиям, которые он совершает, а также последствия таких действий или бездействий. Данный элемент состава административного правонарушения характеризуется, прежде всего, виной, которая проявляется в форме умысла или неосторожности. Приведенные элементы состава являются квалифицирующим признаком. КоАП РФ в ст. 2.2 четко определяет формы вины.

1. Умышленно – лицо давало отчет о своих действиях (бездействиях), а также предвидело последствия и считало необходимым наступление таких последствий или осознано их допускало.

²⁰ Старилов Ю.Н. Службное право. – М., 1996. С. 380-381.

2. Неосторожность – лицо предвидело возможность наступления последствий путем своих действий или бездействий, но при отсутствии на то оснований рассчитывало на предотвращение таких последствий, либо не предугадало возможное наступление таких последствий, хотя могло и, должно было предвидеть.

Что касается юридического лица, то оно имеет иное правило о вине. Это обусловлено тем, что оно не может иметь субъективное отношение к правонарушению. Ст. 2.1 КоАП РФ устанавливает, что юридическое лицо будет считаться виновным в случае, если будет выявлено, что у него имелась возможность для соблюдения норм, но вопреки этому лицо не приняло меры по их соблюдению. Необходимо отметить, что при привлечении юридического лица к ответственности, физическое лицо от административной ответственности не освобождается, и наоборот, при привлечении физического лица к ответственности, юридическое лицо также будет привлечено к ответственности за это правонарушение.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что перечисленные признаки дают возможность определить конкретные составы административных правонарушений в области налогов и сборов.

- Объект – общественные отношения, возникающие в связи с уплатой и принудительным взысканием налогов и сборов.
- Объективная сторона – деяние, совершаемое путем действия или бездействия субъекта.
- Субъект – на данный момент по этому элементу правонарушения, предусмотренные КоАП РФ и НК РФ различаются. Согласно КоАП РФ к субъектам относятся: должностные лица, физические и юридические лица. Согласно НК РФ к субъектам относятся: индивидуальные предприниматели, организации, граждане, которые согласно НК РФ называются налогоплательщиком, налоговым агентом, а также банки.

- Субъективная сторона – вина субъекта выражающаяся в форме умысла или неосторожности.

На основании вышеизложенного необходимо еще раз обратить внимание на то, что только при наличии всех признаков состава административного правонарушения, которые предусмотрены законом, лицо может быть привлечено к ответственности за совершенное деяние, являющееся административным правонарушением.

2.3 Основания административной ответственности за правонарушения в области налогов и сборов

Для того, что бы более детально рассмотреть вопрос об административной ответственности за правонарушения в области налогов и сборов, необходимо определиться с основаниями ее возникновения. В юридической литературе выделяют три вида основания применения административной ответственности:

- А) нормативное;
- Б) фактическое;
- В) процессуальное²¹.

Стоит иметь в виду, что ни одно из перечисленных оснований не является самостоятельным. Для наступления административной ответственности недостаточно наличие лишь только самого факта совершения деяния или наличие ее нормативной основы. Административная ответственность может быть реализована лишь при наличии всех трех оснований.

Под нормативным основанием административной ответственности понимается «система нормативно – правовых актов, содержащих правовые нормы, устанавливающие административную ответственность»²².

По мнению Бахраха Д.Н., «под нормативным основанием ответственности понимается система действующих правовых норм, закрепляющих:

1. ее общие положения и принципы;
2. систему административных наказаний, их размеры и принципы их применения;
3. составы административных правонарушений;

²¹ Бахрах Д. Н., Россинский Б.В., Старилов Ю. Н. Административное право: Учебник для вузов. – 2 – е изд., изм. и доп. – М.: Норма, 2005. С. 517.

²² Алехин А.Н., Кармолицкий А.А., Козлов Ю. М. Административное право Российской Федерации: Учебник. — М.: ИКД "Зерцало-М". 2003. — С. 263

4. круг субъектов, имеющих право налагать административные наказания;
5. производство по делам об административных правонарушениях;
6. исполнение постановлений о назначении административных наказаний»²³.

Основой нормативного регулирования административной ответственности в области налогов и сборов выступает:

- нормы, имеющие отношения к налоговому законодательству;
- нормы административного права об ответственности за правонарушения в области налогов и сборов;
- нормы административного права, устанавливающие систему административных наказаний;
- нормы права, которые дают возможность субъектам осуществлять производство по делам о правонарушениях в области налогов и сборов;
- процессуальные нормы, регламентирующие производство по определенным делам.

Фактическим основанием административной ответственности выступает само административное правонарушение. Административное правонарушение – это сопряженное с официальной отрицательной оценкой положение виновного, определяемое претерпеванием им отрицательных административно – правовых последствий за совершенное им административное правонарушение.

Легальное определение административного правонарушения содержится в ст. 2.1 КоАП РФ и позволяет выделить признаки, свойственные правонарушениям в области налогов и сборов:

- Административное правонарушение – это противоправное деяние, внешне выраженное поведение определенного лица, совершенное в определенном месте и в определенное время. Внешнее выражение является

²³ Бахрах Д. Н., Россинский Б.В., Стариков Ю. Н. Административное право: Учебник для вузов. – 2 – е изд., изм. и доп. – М.: Норма, 2005. С. 518 – 519.

главным условием, так как внутреннее отношение лица к праву, которое не выражено вовне, не может являться основанием ответственности;

- Это противоправное деяние, то есть деяние, нарушающее норму права. Рассматривая правонарушения в области налогов и сборов, деяние должно нарушать нормы законодательства о налогах и сборах.

Налоговое законодательство согласно НК РФ включает:

1. Налоговый кодекс, а также принятые в соответствии с ним законы о налогах, сборах и страховых взносах;

2. Принятые в соответствии с НК РФ законы субъектов о налогах;

3. Принятые в соответствии с НК РФ правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах;

- Административным правонарушением в области налогов и сборов является деяние, ответственность за которое установлена статьями КоАП РФ;

- В деянии должна присутствовать вина. Принцип презумпции невиновности закреплен в ч. 1 ст. 1.5 КоАП РФ, в п. 6 ст. 108 НК РФ также установлен данный принцип.

- Административное правонарушение – деяние, совершенное конкретным, обладающим определенными свойствами субъектом.

Дискуссионным является вопрос о том, какой признак свойственен административному правонарушению – общественная опасность или вредность. Без всяких сомнений каждое административное правонарушение причиняет тот или иной ущерб. Тем не менее, ученые не могут четко решить, какую именно опасность несет административное правонарушение. Беря во внимание все позиции на этот счет можно сделать вывод о том, что существует три точки зрения:

1. Административному правонарушению присущ признак общественной опасности;

2. Административное правонарушение несет вред общественным отношениям;

3. Административное правонарушение является как общественно вредным, так и общественно опасным.

Данный вопрос имеет больше научный интерес, так как на законодательном уровне к данному свойству относятся индифферентно. Обязательным в правонарушении этот признак не является. Общественная опасность относится только к уголовному праву.

Что касается правонарушений в области налогов и сборов, то они содержат признак вреда, который не ставит под угрозу существование общества.

Значение перечисленных признаков правонарушения на практике выражается в том, что установление их наличия в определенном деянии позволяет рассматривать его в качестве административного правонарушения, т.е. фактического основания административной ответственности.

Таким образом, на основании вышеизложенного можно сформулировать следующее определение административного правонарушения в области налогов и сборов – «административное правонарушение в области налогов и сборов является противоправное, виновное, действие (бездействие) физического или юридического лица, посягающее на общественные отношения в области налогов и сборов, за которые Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях установлена административная ответственность»²⁴.

Процессуальное основание – это решение уполномоченного на то органа или должностного лица о привлечении определенных субъектов к ответственности путем вынесения правового акта. Говоря о процессуальном основании необходимо иметь в виду, что оно требует четкое соблюдение процедуры привлечения лиц к ответственности. Данное основание

²⁴ Футо С. Р. Административная ответственность за правонарушения в области налогов и сборов: Автореф. дис... на соиск. учен. степени к.ю. наук. Омск, 2004. – С. 46.

непосредственно связано с административным правонарушением – с его юридическим составом.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод о том, что административная ответственность за правонарушения в области налогов и сборов имеет три основания:

1. нормативное – закреплено в КоАП РФ и в НК РФ;
2. фактическое – административное правонарушение;
3. процессуальное – находит свое отражение в нормах КоАП РФ, НК РФ и АПК РФ.

3 Особенности производства по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов

3.1 Субъекты реализации административной ответственности за правонарушения в области налогов и сборов

Субъект права – участник правовых отношений, который обладает определенными правами и несет определенные обязанности. Вопрос о статусе субъекта административной юрисдикции непрост, поскольку данный институт определяет не только назначение субъекта, но также отражает его место среди других субъектов, участвующих в производстве по делам об административных правонарушениях²⁵. Рассматривая вопрос о статусе субъекта в правовых отношениях, необходимо брать во внимание, всю совокупность элементов, которые характеризуют его правосубъектность (правоспособность, дееспособность, права, обязанности).

Субъектами, которые наделены согласно закону, властными полномочиями в производстве по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов, являются:

1. Должностные лица, уполномоченные составлять протоколы об административных правонарушениях, а также применять меры обеспечения производства по делам об административных правонарушениях;

2. Судьи, должностные лица, уполномоченные рассматривать дела об административных правонарушениях.

Согласно ст. 28.3 КоАП РФ протоколы об административных правонарушениях в области налогов и сборов уполномочены составлять должностные лица налоговых, а также таможенных органов. Органом осуществляющий рассмотрение дел в этой области является суд. Данное положение соответствует Конституции Российской Федерации, провозгласившее, что правосудие в России осуществляется только судом.

²⁵ Якимов А.Ю. Статус субъекта административной юрисдикции и проблемы его реализации. Монография. – М.,1999. С. 28.

Деятельность органов и лиц являются основой для производства по делам об административных правонарушениях в сфере налогов и сборов. Все эти лица разделяются на три группы в зависимости от их процессуальных функций, в которых содержатся их процессуальные права и обязанности:

1. Лица, обладающие властными полномочиями по разрешению дела (судьи, должностные лица);
2. Лица, заинтересованные в рассмотрении дела (лицо, привлекаемой к ответственности, защитники и представители);
3. Лица, содействующие осуществлению правосудия (свидетель, эксперт, специалист, переводчик).

Две последние названные группы субъектов являются участниками производства, но в отличие от первой группы у них отсутствуют властные полномочия. Любой субъект производства обладает определенным комплексом прав и обязанностей, который зависит от того, какую процессуальную роль занимает данный субъект. Такие права и обязанности определяют его административно – процессуальный статус²⁶.

Стоит иметь в виду, что статус субъектов административной юрисдикции неразрывно связан с административно – процессуальным статусом всех участников производства по делам о правонарушениях в области налогов и сборов.

1. Субъекты административной юрисдикции

В теории административного права субъекты, имеющие право на рассмотрение и разрешение дела об административных правонарушениях, принято называть субъектами административной юрисдикции.

Государственным органам и их должностным лицам, которые имеют право разрешать дела об административных правонарушениях, отведена отдельная глава 23 КоАП РФ «Судьи, органы, должностные лица,

²⁶ Веницкий Д.В. Субъекты налогового права. М., 2000. С.8

уполномоченные рассматривать дела об административных правонарушениях».

Принимая во внимание, что наибольший объем полномочий в области налогов и сборов принадлежит налоговым органам, которые в свою очередь составляют единую систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью, полнотой, своевременностью исчисления и внесения в бюджет, рассмотрим статус именно этих органов.

Налоговые органы представляют собой «единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов и страховых взносов, соответствующих пеней, штрафов, процентов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, - за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации»²⁷.

Согласно ст. 30 НК РФ в систему налоговых органов входят федеральные органы исполнительной власти, имеющие право по контролю и надзору в области налогов, сборов, страховых взносов, и их территориальные органы.

Что касается компетенции налоговых органов, то ее источником является – НК РФ, Положение о ФНС, а также ФЗ «О налоговых органах РФ».

Задачи налогового органа перечислены в ФЗ «О налоговых органах РФ», ими являются:

1. Контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах;

²⁷ "О налоговых органах Российской Федерации" [Электронный ресурс] : федер. закон от 21.03.1991 N 943-1 (в ред. от 27.12.2018 г.) // КонсультантПлюс : справ.правовая система. Электрон.дан. М., 2019. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том.гос. ун-та.

2. Контроль за полнотой и своевременностью, а также правильностью уплаты налогов, сборов, пеней, штрафов, процентов, страховых взносов;

3. Контроль за полной и своевременностью, а также правильностью уплаты иных обязательных платежей²⁸.

Процессуальная компетенция налоговых органов обнаруживается на основе анализа норм главы 14 НК РФ, а также ст. 30, 31 НК РФ, в которых содержатся их права и обязанности.

Полномочия налоговых органов и их должностных лиц, их процессуальные права и обязанности раскрываются в зависимости от того, на какой стадии находится разрешение дела. К ним относятся:

- обнаружение и закрепление проступка;
- сбор и фиксирование доказательств;
- выдвижение решения по делу, а также контроль за исполнением такого решения;
- обеспечение выполнения прав всех иных участников процесса.

Должностные лица налоговых органов, занимающиеся осуществлением налоговых проверок, наделены широкими процессуальными правами, направленными на выявление правонарушений. В случае обнаружения правонарушения они уполномочены возбуждать производство по делу и формировать доказательную базу.

Основная часть действий выполняется именно в области контрольно – надзорной деятельности, предшествующей возбуждению дела об административном правонарушении.

Перед возбуждением дела об административном правонарушении основная работа проводится в рамках контрольно – надзорных мероприятий.

²⁸ "О налоговых органах Российской Федерации" [Электронный ресурс] : федер. закон от 21.03.1991 N 943-1 (в ред. от 27.12.2018 г.) // КонсультантПлюс : справ.правовая система. Электрон.дан. М., 2019. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том.гос. ун-та.

Должностные лица налоговых органов, имеют право применять меры административно – процессуального обеспечения в виде осмотра территории, помещения и находящихся там документов и предметов, а также изъятие таких вещей и документов.

Указанные меры, по своей содержательной части, имеют много общего с мерами, предусмотренными НК РФ. Принципиальное отличие заключается в том, что меры, содержащиеся КоАП РФ, влекут начало производства по делам об административных правонарушениях, а в рамках налоговых проверок, действия не имеют процессуальных последствий, они несут статус проверочных действий до окончания проверки.

Одной из основной обязанности субъекта, на всех стадиях административного процесса, является доказывание фактических обстоятельств дела. В связи с этим субъект административной юрисдикции наделен процессуальными полномочиями, которые позволяют вести сбор доказательств, а также возможность закреплять такие доказательства. Процесс сбора доказательств осуществляется во время контрольно – надзорных действий, который выполняется еще до начала производства по делу, это происходит на всех этапах прохождения дела. Данные, которые получены способами, не предусмотренными КоАП РФ, но признанными в рамках НК РФ при использовании в процессе контрольно – надзорной деятельности, являются допустимыми при производстве по делу в области налогов и сборов. Уполномоченные должностные лица наделены правами, при рассмотрении и разрешении дела, запрашивать дополнительные материалы, назначать экспертизу, опрашивать свидетелей.

Орган, осуществляющий функцию, согласно которой, он разрешает дело по существу, помимо его обязанности по доказыванию фактических обстоятельств дела и вынесению обоснованного решения, также наделяется правами и обязанностями, которые способствуют полному и всестороннему исследованию обстоятельств правонарушения.

Что касается таможенных органов, то в первую очередь стоит иметь в виду, что согласно ст. 9 НК РФ, таможенные органы являются полноправными участниками правоотношений в области налогов и сборов и вопросы, затрагивающие область налогов и сборов, регулируется ст. 34 НК РФ. Статья 2 НК РФ в свою очередь разграничивает предмет налогового и таможенного права.

На первый взгляд может показаться, что таможенное и налоговое законодательство не могут взаимодействовать, так как они выступают отдельными отраслями, но это не так. Должностные лица таможенного органа выступают полноценными субъектами и осуществляют производство по делам об административных правонарушениях на всех стадиях. В случае, когда речь идет о ввозе определенных товаров на территорию РФ и уплате НДС, таможенный и налоговый орган находятся в тесном взаимодействии. В соответствии с постановлением правительства РФ «О таможенной службе» таможенный орган обязан выполнять возложенные на него функции в области налогообложения²⁹.

При анализе положений ст. 34 НК РФ, которая в свою очередь устанавливает права и обязанности таможенных органов и их должностных лиц, можно сделать вывод о том, что в определенных случаях права и обязанности таможенных органов схожи с правами и обязанностями налоговых органов.

Например, при пересечении границы каких – либо товаров, таможенный орган имеет права контролировать процесс правильности исчисления, полноту и своевременность уплаты налогов и сборов.

2. Участники производства

Глава 25 КоАП РФ посвящена участникам производства по делам об административных правонарушениях, их правам и обязанностям.

²⁹ О Федеральной таможенной службе [Электронный ресурс] : Постановление Правительства РФ от 16.09.2013 N-809 (в ред. от 07.02.2019 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Электрон. дан. М., 2019. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

В НК РФ отсутствуют статьи, которые посвящены лицам, участвующим в производстве по делам о правонарушениях в области налогов и сборов. Можно предположить, что ст. 9 НК РФ отражает весь перечень участников правоотношений, которые регулируются законодательством о налогах и сборах. На самом деле круг субъектов, которые являются участниками процесса о привлечении к ответственности за правонарушения в области налогов и сборов, более обширен, чем это указано в ст. 9 НК РФ.

Рассмотрим процессуальный статус этой группы лиц более подробно.

- Лицо, заинтересованное в рассмотрении дела.

Главной фигурой среди других участников производства является лицо, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении.

Правовой статус этого лица образует совокупность его процессуальных прав и обязанностей, а также гарантии их реализации.

В НК РФ отсутствует правовое регулирование процессуальной формы участия данного лица в производстве. Кроме того, в НК РФ нет самого понятия указанного участника производства.

Беря во внимание тот факт, что производство по делам о правонарушениях в области налогов и сборов и дела, связанные с рассмотрением дел об административных правонарушениях имеют схожий характер, то права и обязанности лица в производстве по делам об административных правонарушениях могут быть раскрыты на основе норм административного законодательства.

Его процессуальный статус образуется на основе общих гарантий, которые действуют на любой стадии производства. Эти гарантии отражены в ряде конституционных норм, положениях административного законодательства. Некоторые из них также отражены и в НК РФ. К ним относятся такие принципы, как презумпция невиновности, право на защиту, равенство перед законом.

В зависимости от стадии производства у лица, в отношении которого ведется производство, образуются определенные права и обязанности.

Содержание процессуального статуса лица, в отношении которого осуществляется производство, раскрывается на стадии рассмотрения дела, когда оно находится во взаимодействии с субъектом административной юрисдикции.

В соответствии со ст. 25.1 КоАП РФ «Лицо, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении, вправе:

- знакомиться со всеми материалами дела;
- давать объяснения;
- представлять доказательства;
- заявлять ходатайства и отводы;
- пользоваться юридической помощью защитника, а также иными процессуальными правами в соответствии с настоящим Кодексом».

- **Защитник и представитель**

Лицо, привлекаемое к ответственности, может самостоятельно осуществлять свои процессуальные права и обязанности, а может поручить ведение дела защитнику.

В НК РФ процессуальный статус защитника нормативно не определен, а его участие в процессе раскрывается лишь через представительство.

Важно отметить, что характерной чертой представительства, традиционно является возможность замены представляемого лица, в то время как участие в деле защитника допускается только наряду с лицом, привлекаемым к ответственности, либо его законным представителем.

Права и обязанности защитника закреплены в ст. 25.5 КоАП РФ, в соответствии с которыми защитник «вправе:

- знакомиться со всеми материалами дела;

- представлять доказательства;
- заявлять ходатайства и отводы;
- участвовать в рассмотрении дела;
- обжаловать применение мер обеспечения производства по делу, постановление по делу;
- пользоваться иными процессуальными правами в соответствии с настоящим Кодексом».

Полномочия защитника и представителя реализуются с момента их допуска к участию в деле.

- Лица, содействующие осуществлению производства.

Свидетели, эксперты, специалисты, переводчики и понятые образуют отдельную группу участников производства. Отличительной чертой данных участников, выступает отсутствие личной заинтересованности в исходе дела. Административное законодательство четко определяет статус таких лиц, их права и обязанности, обстоятельства, которые исключают возможность участия в деле, а также устанавливает ответственность за ненадлежащее исполнение своих обязанностей.

Свидетель. Процессуальный статус свидетеля закреплен в ст. 25.6 КоАП РФ. Согласно данной статье под свидетелем понимает «лицо, которому могут быть известны обстоятельства дела, подлежащие установлению».

Эксперт. Согласно ст. 25.9 КоАП РФ экспертом выступает лицо, которое обладает специальными познаниями необходимыми для проведения экспертизы, дачи экспертного заключения и не имеющее собственного интереса в исходе дела. Его права и обязанности также определены данной статьей.

Специалист. Согласно ст. 25.8 КоАП РФ специалистом выступает лицо, которое обладает специальными познаниями необходимыми для сотрудничества в обнаружении, закреплении и изъятии доказательств, в

применении технических средств и не имеющее собственного интереса в исходе дела.

Переводчик. В соответствии со ст. 25.10 КоАП РФ переводчиком выступает лицо, которое владеет иностранными языками или навыками перевода, необходимыми при производстве по делу об административных правонарушениях.

Таким образом, к субъектам, которые непосредственно отвечают за реализацию административной ответственности на правонарушения в области налогов и сборов, относятся: судьи; должностные лица налоговых и таможенных органов. Статус данных субъектов различен и зависит во – первых от того к какой ветви власти они относятся, во – вторых объем полномочий, предоставляемые законом.

3.2 Содержание производства по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов

Отличительным признаком административной ответственности, который отличает ее от других видов ответственности, является то, что порядок привлечения урегулирован нормами административного права.

В правоприменительной процессуальной деятельности выделяют следующие стадии:

1 стадия. Установление правоприменительным органом фактических обстоятельств дела. Основанием для начала процесса применения правовых норм является наступление предусмотренных ими фактических обстоятельств. Первая стадия состоит в установлении юридических фактов и юридических составов.

Целью первой стадии выступает задача по достижению объективной истины. Поэтому особое внимание уделяется доказыванию. На данной стадии осуществляется процесс выявления фактов, которые позволяют определить, какие обстоятельства дела нуждаются в доказывании, какие – нет, а также выясняется какие факты необходимо доказывать с помощью специальных средств (экспертиза).

2 стадия. Подбор и анализ правовых норм, подлежащих применению.

На данной стадии происходит юридическая квалификация обстоятельств дела. Провести юридическую квалификацию - показать, что, на основании доказательств, которые были собраны на первой стадии, в данном случае необходимо применять именно выбранную норму права. Суть данной стадии сводится к следующему:

- 1) поиск необходимой правовой нормы;
- 2) проверка действует ли норма на данный момент времени, на данной территории, не противоречит ли законам, а также на каких субъектов она распространяется;
- 3) определение смысла нормы, ее толкование;

3 стадия. Принятие решения по рассмотренному делу. Смысл данной стадии заключается в оценке собранных доказательств и установлении юридической квалификации. Решение по делу сопровождается изданием полномочным органом соответствующего правового акта, который будет являться юридическим фактом и служить основанием для возникновения правоотношения.

Закон устанавливает четкие требования к акту применения:

1) необходимо полное соответствие требования закона по форме документа: вводная часть, фабула дела, мотивировочная часть, резолютивная часть;

2) по содержанию данный акт должен соответствовать законности, обоснованности и справедливости.

Выделяется и *4 стадия – контроль за исполнением принятого решения.*

Выделяют три вида производства по делам об административных правонарушениях: упрощенное, обычное и особое производство³⁰. Отличительной чертой упрощенного производства является то, что протокол об административном правонарушении не составляется, а назначается административное наказание в виде предупреждения или административного штрафа. Особенностью обычного производства выступает то, что в отличие от упрощенного производства, протокол об административном правонарушении составляется. Особое производство – наличие дополнительных стадий, особый порядок возбуждения.

Производство по делам об административных правонарушениях регулируется процессуальными нормами КоАП РФ. Отличительной особенностью производства по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов заключается в том, что в его регулировании имеют место также нормы НК РФ и АПК РФ.

³⁰ Бахрах Д.Н. Административное право России: Учебник для вузов. – М., 2000. С. 520.

Рассмотрим стадии и этапы производство по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов.

Под стадией понимается сравнительно самостоятельная часть производства, которая наряду с его общими задачами, имеет свойственные только ей задачи³¹.

Рассматривая каждую стадию производства в отдельности можно выделить следующие отличительные признаки:

1. Каждая стадия имеет свой круг лиц, участвующих в производстве;
2. На каждой стадии совершаются определенные действия, присущие только ей;
3. Перед каждой стадией стоит ряд задач, решение которых оформляется специальным документом;
4. После принятия такого документа начинается новая стадия;
5. Стадии производства хоть и являются самостоятельными и независимыми друг от друга, но каждая последующая стадия, как правило, начинается лишь с того момента, как закончена предыдущая;
6. На новой стадии проверяется, что было сделано ранее.

Первая стадия – возбуждение дела об административных правонарушениях.

На данной стадии возникает правоотношение. Участниками такого рода правоотношений выступает лицо, в отношении которого возбуждается дело, и должностное лицо, которое согласно закону уполномочено составлять протоколы об административных правонарушениях. Наличие этих двух субъектов является обязательным условием для возникновения рассматриваемого правоотношения. Особенности правоотношения, складывающиеся в сфере налогообложения, обуславливают особенности субъектного состава на стадии возбуждения дела. В связи с тем, что

³¹ Бахрах Д.Н. Административное право России: Учебник для вузов. – М., 2000. С. 540.

субъектами правонарушений в области налогов и сборов могут быть налогоплательщики, а также налоговые агенты.

Основанием для возникновения правоотношения является юридический факт. В соответствии с ч. 1 ст. 28.1 КоАП РФ «поводами к возбуждению дела об административном правонарушении являются:

1) непосредственное обнаружение должностными лицами, уполномоченными составлять протоколы об административных правонарушениях, достаточных данных, указывающих на наличие события административного правонарушения;

2) поступившие из правоохранительных органов, а также из других государственных органов, органов местного самоуправления, от общественных объединений материалы, содержащие данные, указывающие на наличие события административного правонарушения;

3) сообщения и заявления физических и юридических лиц, а также сообщения в средствах массовой информации, содержащие данные, указывающие на наличие события административного правонарушения (за исключением административных правонарушений, предусмотренных частью 2 статьи 5.27 и статьей 14.52 настоящего Кодекса);

4) фиксация административного правонарушения в области дорожного движения или административного правонарушения в области благоустройства территории, предусмотренного законом субъекта Российской Федерации, совершенного с использованием транспортного средства либо собственником или иным владельцем земельного участка либо другого объекта недвижимости, работающими в автоматическом режиме специальными техническими средствами, имеющими функции фото- и киносъемки, видеозаписи, или средствами фото- и киносъемки, видеозаписи;

5) подтверждение содержащихся в сообщении или заявлении собственника (владельца) транспортного средства данных о том, что в

случаях, предусмотренных пунктом 4 настоящей части, транспортное средство находилось во владении или в пользовании другого лица».

Возбуждение дела об административном правонарушении без достаточных на то оснований влечет нарушения, которые в конечном итоге отрицательно сказываются на функциональности деятельности уполномоченных органов и должностных лиц.

Выявление таких оснований для возбуждения дела об административном правонарушении в области налогов и сборов, осуществляется с помощью налогового контроля. Налоговый контроль представляет собой административный надзор, который является самостоятельной административно – процессуальной деятельностью.

В ходе налогового контроля обнаруживаются события, факты, указывающие на наличие или отсутствие административного правонарушения. Данные факты выступают, как правило, поводом для возбуждения дела об административном правонарушении в области налогов и сборов. Налоговый контроль – деятельность уполномоченных органов и их должностных лиц, по контролю за соблюдением субъектами законодательства о налогах и сборах. Порядок проведения такого рода контроля регулируется гл. 14 НК РФ, а также иными НПА.

При анализе норм НК РФ выделить стадию возбуждения дела об административном правонарушении невозможно, так как в рамках налогового контроля, возможно принятия решения о привлечении, либо об отказе в привлечении лица к ответственности, при условии, что в ходе такого рода контроля будут выявлены правонарушения. После вынесения решения о привлечении к ответственности, налоговый орган имеет право обратиться с заявлением в суд, с целью взыскания с лица, привлекаемого к ответственности, налоговой санкции. Поступление такого рода заявления от налогового органа в суд, признается юридическим фактом и служит поводом к возбуждению дела

Второй стадией производства по делам об административных правонарушениях выступает непосредственно рассмотрение дела. Особенностью рассмотрения дел об административных правонарушениях в области налогов и сборов заключается в том, что в роли субъекта административной юрисдикции выступает арбитражный суд и суды общей юрисдикции.

Пленум Верховного Суда постановил, что «в случае привлечения к ответственности, предусмотренной нормами Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), содержащими признаки административного правонарушения, производство по делу должно осуществляться в порядке, предусмотренном КоАП РФ (часть 3 статьи 1.7 КоАП РФ, часть 2 статьи 10 НК РФ)»³². Таким образом, можно сделать вывод о том, что стадия, включающая в себя рассмотрение дела об административном правонарушении в области налогов и сборов (предусмотренные КоАП РФ и НК РФ), урегулирована гл. 29 КоАП РФ и включает этапы подготовки к рассмотрению дела, непосредственное рассмотрение, а также вынесение решения по соответствующему делу.

В случае если дела об административных правонарушениях в области налогов и сборов, которые предусмотрены НК РФ, рассматриваются арбитражным судом, то данная стадия будет регламентироваться гл. 26 АПК РФ и также будет включать этапы подготовки к рассмотрению дела, непосредственное рассмотрение, а также вынесение решения по делу. Остановимся на этапах рассмотрения дел об административных правонарушениях

На первом этапе судья суда общей юрисдикции выясняет вопросы, перечисленные в ст. 29.1 КоАП РФ, а именно:

³² О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях [Электронный ресурс]: постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24 марта 2005 г. № 5: (ред. от 19 дек. 2013 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

- 1) «относится ли к их компетенции рассмотрение данного дела;
- 2) имеются ли обстоятельства, исключающие возможность рассмотрения данного дела судьей, членом коллегиального органа, должностным лицом;
- 3) правильно ли составлены протокол об административном правонарушении и другие протоколы, предусмотренные настоящим Кодексом, а также правильно ли оформлены иные материалы дела;
- 4) имеются ли обстоятельства, исключающие производство по делу;
- 5) достаточно ли имеющихся по делу материалов для его рассмотрения по существу;
- б) имеются ли ходатайства и отводы».

После выяснения данных вопросов судья выносит определение о назначении места и времени рассмотрения дела.

Судья арбитражного суда проверяет, соответствует ли заявление предъявляемым требованиям и выносит определение о принятии дела к производству.

Второй этап рассмотрения дела заключается в непосредственном рассмотрении судьей материалов дела. При рассмотрении дела в арбитражном суде, судья, в соответствии со ст. 215 АПК РФ должен установить, «имеются ли основания для взыскания суммы задолженности, полномочия органа, обратившегося с требованием о взыскании, проверяет правильность расчета и размера взыскиваемой суммы»³³.

Судья суда общей юрисдикции рассматривает дело в соответствии с требованиями указанными в ст. 29.7 КоАП РФ.

Завершающим этапом второй стадии производства выступает вынесение решения по делу.

Рассмотрим каждую часть решения более подробно.

³³ Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: федер. закон от 24.07.2002 N 95-ФЗ (ред. от 25.12.2018) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Электрон. дан. М., 2019. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

1. Первой частью решения является – вводная часть. В данной части содержится наименование суда, который принял решение; состав суда, а также наименование лица, который в ходе судебного заседания вел протокол судебного заседания; помимо этого в вводной части решения указывается номер дела, дата и место принятия решения, а также предмет спора, наименование лиц, участвующих в деле, с обозначением их полномочий.

2. Второй частью решения выступает описательная часть. В данной части дается краткое изложение требований лиц участвующих в деле, а также их возражений, объяснений, заявлений и ходатайств.

3. Следующей частью решения является – мотивировочная часть, в которой указывается:

1) обстоятельства дела, установленные непосредственно судом;

2) доказательства, на которых основано решение суда по делу, доводы в пользу данного решения, а также мотивы, по которым суд отверг иные доказательства, приведенные лицами, которые являются участниками дела.

3) нормативно – правовые акты, на которых основывается решение суда, а также мотивы, по которым суд не использовал иные правовые акты, на которые ссылались лица, участвующие в деле.

4. Заключительной частью решения выступает - резолютивная часть. В данной части решения отражаются выводы об удовлетворении, либо об отказе в удовлетворении полностью или в части каждого из заявленных требований, а также срок и порядок обжалования такого решения. Помимо этого идет указание на то, как между сторонами будут распределяться судебные расходы.

Данное решение вступает в законную силу после истечения срока обжалования.

Третья стадия производства по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов является факультативной и заключается в обжаловании постановлений и решений.

Также в юридической науке выделяют и четвертую стадию – исполнение постановления. В данную стадию входят действия связанные с исполнительным производством, а именно: непосредственное возбуждение такого рода производства; доведение данного постановления до лиц, которые были признаны нарушителями; исполнение постановления.

В заключение стоит сказать, что на основе вышеизложенного можно сделать вывод о том, что объективных предпосылок для разделения производства по делам о налоговых правонарушениях и производства по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов не существует. Более того, на основе этого можно утверждать, что производство по делам о налоговых правонарушениях является по своей сути производством по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное исследование административной ответственности за правонарушения в области налогов и сборов дает возможность сформулировать следующие основные выводы:

1. Административная ответственность является достаточно сложным и многогранным правовым явлением.

2. Налоговую ответственность не стоит рассматривать в качестве самостоятельного вида юридической ответственности. По своей сути и юридической природе она является административной. На данный факт указывает практически полное совпадение признаков данных видов ответственности.

3. Говоря о налоговой ответственности, следует ее рассматривать лишь в качестве синонима административной ответственности, либо в качестве ее разновидности.

4. Административному правонарушению в области налогов и сборов присущ признак вреда.

5. Основанием административной ответственности за правонарушения в области налогов и сборов, выступает:

- Нормативное основание закреплено в КоАП РФ и в НК РФ.

- Фактическим основанием является – административное правонарушение.

- Процессуальным основанием – процессуальные нормы КоАП РФ, НК РФ и АПК РФ.

6. Объективные и субъективные признаки в совокупности дают возможность выделить конкретные составы административных правонарушений в области налогов и сборов. Состав налогового правонарушения и состав административного правонарушения в области налогов и сборов является тождественным.

По объекту посягательства – правонарушения, посягающие на общественные отношения, складывающиеся по поводу: учета налогоплательщиков; исчисления и уплаты налогов; взимания налогов; обеспечения налогового контроля; осуществление налогового контроля; исполнение банками и иными организациями обязанностей перед налоговым органом; документирование сделок с использованием контрольно – кассовых машин.

По объективной стороне: действие или бездействие субъекта направленное на совершение административного правонарушения.

По субъекту – правонарушения, предусмотренные КоАП РФ и НК РФ, субъектами которых являются должностные лица, организации, а также физические лица.

По субъективной стороне – административные правонарушения в области налогов и сборов совершаются либо умышленно, либо по неосторожности.

7. Система субъектов реализации административной ответственности в области налогов и сборов включает в себя судей, а также должностных лиц.

8. Административное правонарушение в области налогов и сборов – это противоправное, виновное, действие (бездействие) физического или юридического лица, посягающее на общественные отношения в области налогов и сборов, за которые Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях установлена административная ответственность.

9. Законодатель не установил в КоАП РФ исчерпывающий перечень административных правонарушений в области налогов и сборов. С целью устранения данного пробела необходимо внести в КоАП РФ и НК РФ изменения и дополнения, которые позволили бы сформировать единый

институт административной ответственности за правонарушения в области налогов и сборов.

10. За все правонарушения в области налогов и сборов единственной мерой ответственности является административное наказание. Налоговые санкции не имеют особенностей и по своей сути идентичны типичному административному наказанию – административный штраф.

11. Производство по делам о налоговых правонарушениях схоже с производством по делам об административных правонарушениях и не имеет отличительных особенностей.

12. Подводя итог данному исследованию представляется возможным выдвинуть идею по улучшению правового регулирования в области налогов и сборов, а именно:

- исключить из НК РФ раздел VI, расширив тем самым гл. 15 КоАП РФ и, таким образом консолидировать нормы об административной ответственности за правонарушения в области налогов и сборов в КоАП РФ.

- производство по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов должно регулироваться единым нормативным правовым актом, которым должен стать КоАП РФ.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс]: принята всенародным голосованием 12 дек. 1993 г. : (с учетом поправок от 21 июля 2014 г. № 11–ФКЗ) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.

2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях [Электронный ресурс]: федер. закон от 30 дек. 2001 г. № 195-ФЗ: (ред. от 30 окт. 2018) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия проф. - Электрон. дан. М., 2019. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]: федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ: (ред. от 3 авг. 2018 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: федер. закон от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ: (ред. от 11 окт. 2018 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б–ки Том. гос. ун–та.

5. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: федер. закон от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ: (ред. от 3 авг. 2018) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. - Электрон. дан. - М., 2019. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

6. О структуре федеральных органов исполнительной власти [Электронный ресурс] : указ Президента РФ 21 мая 2012 г. № 636: (ред. от

14.09.2019) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2018. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

7. О Федеральной таможенной службе [Электронный ресурс] : Постановление Правительства РФ от 16.09.2013 N–809 (в ред. от 07.02.2019 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2019. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

8. Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 30 сент. 2004 г. № 506: (ред. от 03 окт. 2018 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

9. Об утверждении порядка изменения срока уплаты налога, сбора, страховых взносов, а также пени и штрафа налоговыми органами от [Электронный ресурс] : принят Федеральной Налоговой Службой РФ от 16 дек. 2016 г. № ММВ-7-8/683@ // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

10. О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях [Электронный ресурс]: постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24 марта 2005 г. № 5: (ред. от 19 дек. 2013 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

11. О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти [Электронный ресурс]: указ Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314: (ред. от 28 сент. 2017 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

12. О налоговых органах Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 21 марта 1991 г. № 943-1: (ред. от 3 июля 2016 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2019. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.
13. Абдулаев М. И. Проблемы теории государства и права : учебник /М. И. Абдулаев, С. А. Комаров. ; под общ. ред. С. А. Комарова. –СПб.: Питер, 2003. – 576 с.
14. Алексеев С. С. Общая теория права. Курс в 2-х томах. Т. 1 / С.С. Алексеев – М.: Юридическая литература, 1981. – 360 с.
15. Алексеев С. С. Общая теория права. Курс в 2-х томах. Т. 2 / Алексеев С.С. – М.: Юридическая литература, 1982. – 360 с.
16. Архипов С.И. Субъект права: теоретическое исследование / С.И. Архипов – СПб.: Юрид. центр Пресс, 2004. – 469 с.
17. Барышев М.И. Финансовое право. Учебник / М.И. Барышев, Б.Н. Иванов, Е.А. Ровинский; под ред. Ровинский Е.А. – М.: Юридическая литература, 1971. – 392 с.
18. Бахрах Д.Н. Административное право : учебник для вузов / Д.Н.Бахрах. – М.: Бек, 1993. – 301 с.
19. Васянина Е.Л. О природе финансовых правоотношений // Бизнес, Менеджмент и Право. – Екатеринбург: 2014. – №1 (29). – С. 91-94.
20. Винницкий. Субъекты налогового права / Д.В. Винницкий. – М.: Норма, 2000. – 192 с.
21. Гуреев В.И. Налоговое право : учебник. / Гуреев В.И. – М.: Экономика, 1995. — 253 с.
22. Матузов, Н. И. Теория государства и права : учебник для вузов / Н. И. Матузов, А. В. Малько. – М. : Юристъ, 2004. – 511 с.
23. Марченко М. Н. Проблемы теории государства и права: учебник/ М. Н. Марченко. – М. : ТК Велби Изд-во Проспект, 2006. - 768 с.

24. Нерсисянц В.С. Общая теория права и государства : учебник / В.С. Нерсисянц. – М.: Норма: ИНФРА-М, 2012. – 560 с.
25. Парыгина В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. Учебное пособие / В. А. Парыгина; вступ. ст.: Тедеев А.А. – М.: Статус-Кво 97, 2005. – 336 с.
26. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении / Р.О. Халфина – М.: Юрид. лит., 1974. – 351 с.
27. Виноцкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: Автореф. дис... д – ра юрид. наук. Екатеринбург, 2003. – С. 3.
28. Попов Л.Л. Административное право России: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2010. С. 341, 332.
29. Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. – 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юность, 2007. С. 330.
30. Сорокин В.Д. Комментарий избранных мест Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях. // Юридическая мысль. 2002. № 4(10).С.27.
31. Алехин А. П., Кармолицкий А. А., Козлов Ю. М. Административное право Российской Федерации: Учебник. — М.: ИКД "Зерцало-М". 2003. — с. 163, 263.
32. Бахрах Д. Н., Россинский Б.В., Старилов Ю. Н. Административное право: Учебник для вузов. – 2 – е изд., изм. и доп. – М.: Норма, 2005. С. 517.
33. Студеникина М. С. Что такое административная ответственность?. М., 1990. С. 7.
34. Дмитриев Ю.А., Полянский И.А., Трофимов Е.В. Административное право Российской Федерации: учебник для юридических вузов. - Система ГАРАНТ, 2008 г.

35. Административное право : учебник / Б.В. Россинский, Ю.Н. Стариков. – 4-е изд., пересмотр. и доп. – М.: Норма, 2009. С. 603.
36. Украинский Р.В. Налоговый кодекс о налоговой ответственности // Законодательство. – 1999. - № 5. – С. 39-46.
37. Гусева Т.А. Проблемы совершенствования механизма налогового контроля и порядка привлечения к налоговой ответственности. – С.14.
38. Староверова О.В. К проблеме юридической ответственности за налоговые правонарушения // Закон и право. – 2002. - № 4. – С. 42.
39. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Р. Пепеляева. – С. 404.
40. Бахрах Д. Н. Состав административного проступка. Свердловск, 1987. С. 27.
41. Налоговое право России: Учебник для вузов. / Отв. ред. Ю.А. Крохина. – С. 352.
42. Бахрах Д.Н., Россинский Б.В., Стариков Ю.Н. Административное право: Учебник для вузов. – М.: Норма, 2004. С. 484.
43. Административное право: учебник / Под ред. Ю. М. Козлова, Л. Л. Попова. - М.: Юристъ, 2009. С. 128.
44. Стариков Ю.Н. Служебное право. – М., 1996. С. 380-381.
45. Футо С. Р. Административная ответственность за правонарушения в области налогов и сборов: Автореф. дис... на соиск. учен. степени к.ю. наук. Омск, 2004. – С. 46.
46. Демин А.А. Административное право Российской Федерации: Учебное пособие. – М., 2002, С. 61.
47. Якимов А.Ю. Статус субъекта административной юрисдикции и проблемы его реализации. Монография. – М., 1999. С. 28.
48. Веницкий Д.В. Субъекты налогового права. М., 2000. С. 8.
49. Бахрах Д.Н. Административное право России: Учебник для вузов. – М., 2000. С. 478.

50. Хребтова Т.П. Органы внутренних дел как субъекты финансового права. Автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Т.П. Хребтова. – М., 2009. – 27 с.
51. Агапов А.Б. Административное право. М.: Изд-во «Юрайт», 2009. С. 249.
52. Указ Президента РФ от 14.08.96. "О системе Федеральных органов власти" //СЗ РФ. 1996, № 34, ст. 4081.
53. Бородин С.В., Кудрявцев В.Н. О разделении и взаимодействии властей в России. // Государство и право. 2002. № 5, с. 13-16.
54. Иванов А.А. Цели юридической ответственности, ее функции и принципы // Государство и право. 2003. № 6, с. 66-69.
55. Максимов И.В. Система административных наказаний: понятие и признаки // Государство и право. 2005. № 4, с. 18-27.
56. Масленников М.Я. Производство по делам об административных правонарушениях. М., 1994. С. 59.
57. Административное право России / Под ред. П.И. Кононова, В.Я. Кикотя, И.Ш. Килясханова. –М., 2008. 186.